



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720117/2022-33
ACÓRDÃO	2101-002.889 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDAÇÃO DOM CABRAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023 - APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. AFASTAMENTO DA IMPUTAÇÃO.

A imputação da responsabilidade solidária ao sócio administrador, com fulcro no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, exige a demonstração, além da sua condição de administrador, de conduta individualizada que tenha relação direta e específica com os fatos geradores em relação aos quais se apura o crédito tributário cuja responsabilidade solidária se imputa. Ausente esta demonstração, afasta-se a imputação de responsabilidade solidária.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa proporcional a 75% e afastar a imputação da responsabilidade solidária. Vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Ana Carolina da Silva Barbosa que davam provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Wesley Rocha. O Conselheiro Wesley Rocha desistiu de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 4 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

CLEBER FERREIRA NUNES LEITE – Relator

Assinado Digitalmente

ANTONIO SAVIO NASTURELES – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Joao Mauricio Vital, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Processo lavrado em 08/06/2022, composto pelos seguintes Autos de Infração – AI:

- AI referente às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, inclusive alíquota SAT/GILRAT (Lei 8.212/91, artigo 22, I e II), no valor de R\$ 20.017.413,38 (vinte milhões, dezessete mil, quatrocentos e treze reais e trinta e oito centavos), incluindo o valor principal, multa de ofício qualificada e juros de mora (fls. 21/30).
- AI referente às contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados, incidentes sobre suas remunerações (Lei 8.212/91, artigo 20), cujo recolhimento está a cargo da autuada, no valor de R\$ 7.792.666,96 (sete milhões, setecentos e noventa e dois mil, seiscentos e sessenta e seis reais e noventa e seis

centavos), incluindo o valor principal, multa de ofício qualificada e juros de mora (fls. 32/38).

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 40/58), a conta de Despesas Operacionais 401002 – Recursos Humanos Externos – PJ, registra grande quantidade de prestação de serviços com assiduidade. Os respectivos contratos possuem as seguintes características:

12.1. Para fins de recebimento, o prestador de serviços deve emitir um relatório de atividades para prévia aprovação da FDC que designa representantes para acompanhar os trabalhos.

12.2. Os preços dos serviços não constam no contrato. São feitos por um sistema de informática acessível pela contratada, por meio do endereço eletrônico: celuladeprofessores@fdc.org.br ou no endereço da sede da FDC. O mesmo acontece com a renovação do contrato.

12.3. Toda a infraestrutura é da FDC que arca também com as despesas de passagens, alimentação, administrativas etc., como no estilo empregado X patrão. Então a remuneração é apenas para os serviços. Todos os demais custos são feitos ou reembolsados pela FDC.

12.4. Todos os objetos dos contratos lançados são de preceptoria, magistério ou coordenação de cursos.

12.5. Os direitos autorais sobre apostilas, estudos de casos, artigos, metodologias, produtos, modelos, caderno de ideias, pesquisas, documentos e relatórios, cuja produção decorra dos serviços contratados é total e definitivamente transferido à FDC, para que possam ser utilizados livremente e sem limitação geográfica, em suas soluções educacionais, devendo os autores dessas obras autorizar sua utilização por prazo indeterminado e gratuitamente.

12.6. A contratada se compromete a designar e utilizar nos serviços pessoa previamente aprovada pela FDC.

12.7. Nas empresas que tem mais de um sócio, foram emitidos contratos individuais para cada sócio.

Conclui, assim, que a autuada tem o poder de controle, ingerência e domínio total do know how, demonstrando subordinação e não eventualidade. 88 (oitenta e oito) das 242 (duzentas e quarenta e duas) empresas prestadoras de serviços funcionam no endereço residencial do titular/sócio. Em um mesmo endereço funcionam 8 (oito) dessas empresas, evidenciando que várias delas não possuem estrutura empresarial para funcionar. Os titulares de algumas prestadoras também constam na GFIP da autuada como segurados empregados e outros ainda são seus exempregados. Determinadas prestadoras apresentaram GFIP “sem movimento” no período em que emitiram notas fiscais e todas informaram em GFIP o código 115, quando o correto, em se tratando de prestação de serviços com cessão de mão de obra seria o código 150. Certas empresas prestam serviços

à atuada de forma exclusiva, conforme notas fiscais sequenciais emitidas. Cita, ainda, a Lei de Diretrizes e Base da Educação – LDB – Lei 9.394/96, afirmando que as regras que regem as relações de professores e coordenadores evidenciam relação de pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade.

Assim, mesmo com a vigência do artigo 129 da Lei 11.196/2005, o exercício de atividade laboral de forma pessoal, sob direção do tomador, sem a propriedade dos meios de produção e responsabilidade pelos riscos do empreendimento, importa em relação de emprego/segurado empregado, competindo à fiscalização efetuar de ofício o lançamento das contribuições incidentes sobre os valores dos serviços prestados constantes nas notas fiscais apresentadas.

Foram considerados os lançamentos de prestação de serviços, pessoa jurídica, com mais de 6 (seis) lançamentos, relacionados com o objeto social da atuada, ou seja, os serviços prestados de magistério e coordenação de curso. O 13º salário foi calculado à base de 1/12 mensal.

A multa de ofício foi qualificada em virtude da ocorrência de sonegação, fraude e conluio (artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64).

Com fundamento no artigo 135, III do Código Tributário Nacional – CTN, foi atribuída responsabilidade solidária pelo crédito lançado aos Srs. Antonio Batista da Silva Júnior, Paulo Emílio Lima Carreiro, Aldemir Drummond Júnior e Roberto Sagot Monteiro, componentes da Diretoria Executiva da atuada, com poderes de gerência.

Notícia a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, tece considerações finais quanto aos valores considerados como base de cálculo e alíquotas aplicadas e informa a lavratura de AI referente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) processo 13136.720118/2022-88. Os termos de intimações e as respostas apresentadas pela fiscalizada deram origem ao processo dossiê 13031.225207/2021-11.

Ciência e Impugnação

Irresignados, apresentaram em 26/07/2022, em conjunto, a peça impugnatória de fls. 828/889, na qual alegam:

- A atuada é constituída sob a forma de fundação sem fins lucrativos, qualificada como entidade de utilidade pública federal, estadual e municipal, exercendo suas atividades com zelo e dedicação, demandando a execução de serviços por profissionais habilitados para se manter no atual estágio educacional em que se encontra.

- A fiscalização ignorou o Termo de Ajustamento de Conduta – TAC 884/2010 firmado com o Ministério Público do Trabalho – MPT, demonstrando a regularidade das contratações e no qual, foi retirado da proposta inicial o item “1.1.” adiante:

1.1) ABSTER-SE de contratar e manter trabalhadores por intermédio de interpostas pessoas, físicas ou jurídicas, para exercício de suas atividades-fim, no conceito incluídas as atividades relacionadas em seus objetivos, dentre as quais, por exemplo, ‘desenvolver atividades científicas, técnicas e culturais’; ‘pesquisas e gerar tecnologia gerencial’; ‘formar e especializar pessoal para o exercício de funções inerentes à sua área de atuação’, etc;” –

O MPT - que possui a missão constitucional de fiscalizar as relações de trabalho e cujo entendimento não pode ser contrariado pela fiscalização federal - não vislumbrou qualquer ilicitude/ilegalidade na contratação de professores por meio de pessoas jurídicas, resultando no “Parecer Técnico”, encaminhado à autuada, com o seguinte conteúdo:

“2. O TAC firmado nos autos, por sua vez, estabeleceu ao Compromissado as obrigações de não utilizar, por intermédio de cooperativa de trabalho, mão de obra para serviços não eventuais; não manter trabalhadores terceirizados em sua atividade meio, senão nos casos previstos em lei e na jurisprudência; registrar todos os empregados que lhe prestem serviços habituais, pessoais e subordinados; e anotar a CTPS de todos os seus empregados.

3. Necessário ponderar, de pronto, que quando da assinatura do TAC, pelo que se depreende da leitura dos documentos de fls. 79 fls. 247/54 e fls. 260/2, a questão da contratação fraudulenta de professores através de pessoas jurídicas ficou de fora das obrigações assumidas.

4. Por esta razão, entendeu esta Especializada, smj, que a autuação por contratação fraudulenta de professores através de pessoas jurídicas não configura descumprimento do TAC firmado nos autos.”

- A descon sideração dos atos jurídicos pretendida pela fiscalização, com fundamento no artigo 116 do Código Tributário Nacional – CTN, exige lei ordinária, até hoje inexistente, estabelecendo os procedimentos a serem observados. Já o artigo 129 da Lei 11.196/2005, estabelece que serviços intelectuais podem ser prestados por pessoas jurídicas regularmente constituídas, apenas podendo ser desconstituída a relação se presentes os requisitos contidos no artigo 50 do Código Civil, o que exige a presença de desvio de finalidade e confusão patrimonial e que seja decretada pelo Judiciário. Assim, não poderia a fiscalização descon siderar a personalidade jurídica dos prestadores de serviços, seja por ausência de lei ordinária a tratar da matéria ou pela necessidade de ordem de juízo competente para este fim.

- Os elementos de prova apontados – contratos de prestação de serviços, notas fiscais e GFIP – e as planilhas unilaterais elaboradas, não são suficientes à declaração do vínculo de emprego. Deveria a fiscalização proceder à oitiva de testemunhas, providenciar laudos técnicos e ouvir a autuada para formar sua convicção. Assim não o fazendo, suas conclusões são baseadas em meras ilações genéricas, que não especifica a conduta de cada profissional quanto à demonstração dos requisitos da relação de emprego.

- Os serviços contratados referem-se ao magistério em salas de aula por professores autônomos, não sendo contratados serviços de preceptoria ou coordenação de cursos, atividades estas executadas por profissionais contratados como empregados. Portanto, os profissionais que tiveram os vínculos de autonomia desconsiderados são professores horistas contratados para demandas eventuais, o que é corroborado pelas variações mensais nos valores das notas fiscais.

- Esclarece que não atua na forma de uma escola convencional, com turmas periódicas e pré-definição dos professores necessários, mas de acordo com a necessidade mercadológica, demandando por profissionais de notório conhecimento. Assim, de acordo com cada cliente, a instituição monta o curso e contrata os professores necessários, sempre sob coordenação de gerentes e professores em tempo integral, estes celetistas. Portanto, existe demanda por contratações eventuais e específicas para cada curso, as quais ocorrem na forma autorizada pelo artigo 129 da Lei 11.196/2005.

- Não há como vislumbrar fraude no caso em análise, sob pena de cerceamento da liberdade individual do exercício de atividade lícita e da livre iniciativa. O dispositivo legal (artigo 129 da Lei 11.196/2005) não deve ter frustrada sua finalidade, mas sim ser interpretado de forma integrativa com outras normas que tratam da relação de emprego.

- Ressalta que os contratados são profissionais de alto nível intelectual e prestígio, agindo com inteiro conhecimento de causa, sem imediatismos que possam prejudicá-los no futuro.

- A adoção de contratos padronizados não implica em fraude, tendo como objetivo a padronização e otimização da gestão, não existindo qualquer óbice legal para sua adoção.

- O reembolso e custeio de despesas relacionadas à prestação de serviços, bem como, a cessão de direitos autorais das criações para as quais foi contratado o profissional, representam ajustes comuns na relação civil de autonomia, pois o autônomo é remunerado pelas horas de trabalho. Portanto, trata-se de obrigações contratuais comumente estabelecidas em prestação de serviços dessa natureza.

- Não foram demonstrados os elementos subordinação e não eventualidade, cuja presença é indispensável para a configuração do vínculo empregatício.

- A fiscalização considerou os contratos com mais de 06 (seis) notas fiscais emitidas no ano fiscalizado como parâmetro para caracterizar a não eventualidade, o que se mostra equivocado, pois, as relações foram ajustadas segundo demanda/disponibilidade das partes, não havendo contratação prévia para períodos certos, tampouco exclusividade. Apresenta quadro demonstrativo para evidenciar a variação de valores e meses de atuação dos contratados, afastando a não eventualidade.

- Os professores contratados se enquadram no item “15.3” da Portaria Ministério da Educação 21/2017, como “docentes horistas”, aqueles contratados exclusivamente para ministrar aulas, independentemente da carga horária ou que não se enquadrem nos outros regimes de trabalho definidos (docente tempo integral ou docente tempo parcial). São contratados para demandas específicas, sem a presença de subordinação.

- A prestação de serviços não perde a autonomia quando fixadas diretrizes e avaliações básicas, pois, dentro dos limites traçados, o profissional dispõe de liberdade e autonomia para executar os serviços como lhe aprouver, segundo suas convicções técnicas. Assim, a fiscalização confunde verificação por parte da atuada da execução do objeto com subordinação na execução dos serviços contratados.

- Quanto às empresas com mesmo endereço, as pessoas jurídicas dos profissionais intelectuais não necessitam de infraestrutura para execução de suas atividades, sendo possível estabelecer sua sede em endereço residencial, em escritórios voltados para seu atendimento ou em estações de trabalho compartilhadas.

- Os profissionais que aparecem na GFIP foram empregados da atuada no mesmo exercício, mas em período anterior, recebendo apenas valores complementares aos contratos de trabalho encerrados. Modificando o vínculo mantido com a instituição, estes e outros que alteraram sua situação de 2016 para 2017, passaram a trabalhar como professores horistas prestando serviços de forma autônoma. Na época, não existia carência mínima para tal alteração, a qual só foi implementada com a vigência da Lei 13.467/2017, em 11/11/2017. Portanto, não se trata de pagamento de sobre salário a empregados da atuada.

- Via de regra, para execução de suas atividades, os profissionais intelectuais não necessitam de empregados contratados por suas empresas.

- A indicação dos profissionais contratados no site da atuada como professores, não caracteriza subordinação e não atrai o vínculo empregatício.

- Quanto às notas fiscais emitidas pelos prestadores de forma sequencial, a exclusividade não representa elemento caracterizador da relação de emprego, sendo relevante que os serviços prestados ainda que a um único tomador, deram-se com autonomia.

- Cita ao longo de suas considerações, variada doutrina e jurisprudência, inclusive o julgamento proferido pelo STF na ADPF 324, pela licitude da contratação de terceiros para o exercício da atividade fim da tomadora.

- Caso mantida a obrigação principal, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, aplicada sob argumento de que a atuada, ao contratar pessoas jurídicas, agiu com fraude à legislação previdenciária, objetivando o não recolhimento das respectivas contribuições. Isso porque, a atuada apenas optou em contratar profissionais intelectuais via pessoas jurídicas, conforme permitido pela

legislação, sendo que dos casos anteriores citados pela fiscalização, o último lançamento foi anulado pela Justiça Federal em decisão de primeira instância. O MPT não encontrou óbice em tais contratações e a atuada obteve êxito em ações judiciais, inclusive em casos com trânsito em julgado na esfera trabalhista, não podendo ter sua conduta taxada como fraudulenta.

- A fraude exige os seguintes elementos: consecução de vantagem ilícita, meio fraudulento, erro causado ou mantido por esse meio, nexo causal entre o erro e a vantagem e lesão patrimonial, os quais não estão presentes no caso em questão. Prevalendo a autuação, tal se dará por questões interpretativas da legislação, o que não pode ser caracterizado como fraude.

- Além disso, a multa qualificada no importe de 150% caracteriza confisco, vedado pelas disposições constitucionais.

- Também com fundamento na contratação fraudulenta, amparada no artigo 135 do CTN, a fiscalização imputou responsabilidade solidária aos diretores da atuada, a qual, ainda que mantida a autuação, deve ser afastada, pois, não foram individualizadas as condutas, considerando-se o simples fato de tais pessoas figurarem como diretores (o estatuto prevê as figuras de Diretor Presidente, de Mercado, de Desenvolvimento e de Administração). Ademais, se trata de prática adotada pela instituição antes da gestão dos diretores responsabilizados e que foram validadas por diversas instâncias, não se caracterizando como fraude.

Ao final, pugna pela improcedência das autuações pelo acolhimento das alegações preliminares ou pelas razões de mérito, inclusive no que se refere à qualificação da multa de ofício e à responsabilidade solidária. Protesta pela produção de provas, especialmente documental, pericial e depoimento pessoal do fiscal atuante. Requer a juntada de todos os documentos mencionados no Relatório Fiscal e do processo dossiê 13031.225207/2021-11 e promove a juntada de documentos.

Conforme petição de fls. 1.203, os responsáveis solidários requereram a juntada de cópia da impugnação.

A atuada apresentou nova manifestação pugnando pelas devidas anotações referentes à suspensão da exigibilidade do crédito tributário (fls. 1.350/1.351). Foram registrados os eventos relativos à apresentação de impugnação tempestiva, implicando na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III do CTN.

Diligência:

Mediante o despacho de fls. 1.373/1.379, foi demandada, em sede de diligência fiscal, a juntada das notas fiscais e contrato de prestação de serviços, documentos relacionados à demonstração da ocorrência do fato gerador. Também foi solicitada a juntada do Anexo X, mencionado no item “34.2” do Relatório Fiscal (fls. 57).

Em atendimento, conforme despacho de fls. 1.465/1.467, foram juntados os elementos solicitados e cientificados os sujeitos passivos para manifestarem-se no prazo de 30 (trinta) dias.

Retornando aos autos às fls. 1.479/1.480, a atuada e os responsáveis solidários afirmam que os documentos trazidos na diligência fiscal apenas corroboram a impugnação apresentada e a improcedência das autuações.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário em litígio, encontrando-se assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

PEJOTIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

Dá-se o nome de “pejotização” à situação em que o sujeito passivo mantém formalmente contratos com empresas prestadoras de serviços, mas, de fato, tais serviços são executados pelos titulares dessas prestadoras em condições que os caracterizam como segurados empregados

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS.

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE PESSOAL.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado respondem pessoalmente pelos tributos resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Será aplicada multa de ofício no importe de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. A multa será qualificada (duplicada) caso constatada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

PRODUÇÃO DE PROVAS. NECESSIDADE.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 07/08/2023, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, a empresa FUNDAÇÃO DOM CABRAL, interpôs, em 28/08/2023, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida com os mesmos argumentos suscitados na impugnação. Os considerados responsáveis solidários, Antonio Batista da Silva Junior, Paulo Emílio de Lima Carreiro, Roberto Sagot Monteiro E Aldemir Drummond Junior, aderem integralmente aos termos do Recurso.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro, Cleber Ferreira Nunes Leite, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Trata-se de AI referente às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, inclusive alíquota SAT/GILRAT (Lei 8.212/91, artigo 22, I e II), no valor de R\$ 20.017.413,38 (vinte milhões, dezessete mil, quatrocentos e treze reais e trinta e oito centavos), incluindo o valor principal, multa de ofício qualificada e juros de mora (fls. 21/30), bem como, AI referente às contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados, incidentes sobre suas remunerações (Lei 8.212/91, artigo 20), cujo recolhimento está a cargo da autuada, no valor de R\$ 7.792.666,96 (sete milhões,

setecentos e noventa e dois mil, seiscentos e sessenta e seis reais e noventa e seis centavos), incluindo o valor principal, multa de ofício qualificada e juros de mora (fls. 32/38).

Quanto ao mérito, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos ART. 114, § 12, INCISO I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A questão refere-se à utilização por parte da autuada do expediente ilícito denominado pejetização, que consiste na contratação de trabalhadores pessoas físicas, caracterizados de fato como segurados empregados, mas que prestam serviços à tomadora por intermédio de empresas, como se os serviços estivessem sendo prestados por pessoas jurídicas. Agindo dessa maneira as partes buscam, dentre outros benefícios, afastar as contribuições incidentes sobre as relações de emprego.

Nessas circunstâncias, em atenção ao princípio da primazia da realidade sobre a forma, compete à fiscalização, com base no artigo 229, §2º do RPS2 , caracterizar os vínculos empregatícios quando presentes os requisitos necessários a tanto, assim conferindo aos fatos ocorridos o adequado tratamento à luz da legislação tributária e previdenciária.

Cumprir registrar desde logo que não há no presente lançamento qualquer procedimento de descon sideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, restando esta incólume e produzindo todos os efeitos que lhe são de estilo, tal como no momento de sua constituição. De fato, o que ocorre é a caracterização da condição de segurado empregado de pessoas físicas laborando para a autuada sob condições que caracterizam o vínculo empregatício.

Também é importante destacar que, no presente caso, o procedimento fiscal não importa na aplicação da norma geral ante elisiva prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN3 , mas de se considerar que, nos termos do artigo 142 do CTN4 , compete à fiscalização verificar a ocorrência do fato gerador e identificar o sujeito passivo, não se atendo às formalidades que revestem os atos praticados, mas à sua essência.

Não se pode perder de vista que a liberdade das partes na realização dos negócios admitidos pelo ordenamento jurídico não transpõe os limites traçados por este mesmo ordenamento. A fiscalização se baseou na quebra da legalidade e assim apurou a ocorrência da situação ilícita - a contratação pela autuada de segurados empregados acobertados por contratos de prestação de serviços firmados com pessoas jurídicas – a qual foi levada em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

Oportuno aqui trazer ao presente voto a conclusão de Natanael Martins no artigo “Considerações sobre o Planejamento Tributário e as Decisões do Conselho de

Contribuintes”, parte integrante da obra “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário” – 11º . Volume, editora Dialética, São Paulo, 2007, páginas 343/344:

A conclusão que se extrai desses breves comentários é que constitui princípio básico do direito positivo brasileiro a liberdade de associação e de contratação, ressalvadas as hipóteses em que a lei, expressamente, indique comportamento diverso.

Assim, nada obsta que na constituição de um determinado modelo de negócio, com vistas à maximização de lucros e minimização de custos, inclusive os de ordem tributária, constitua-se uma ou mais empresas que, conjuntamente, operem o modelo idealizado.

Todavia, se por um lado a liberdade de contratação e de associação é a regra, por outro lado, esses conceitos devem, necessariamente, estar conectados à idéia que, de fato e de direito, negócios efetivos tenham sido praticados e que, embora ligadas em cadeia e negociando entre si, sociedades empresariais existam, operando, cada uma, na busca do seu específico objeto empresarial, todas, enfim, buscando a verdadeira razão de existência de qualquer sociedade empresarial, a percepção de lucros.

Isso porque, se é verdade que no Direito brasileiro existe a ampla liberdade de associação e a possibilidade da busca do melhor modelo empresarial, sobretudo em face da excessiva carga tributária hoje existente, não menos verdade é o fato de que na busca de tais ideais é imperativo que realidades, de fato e de direito, estejam sendo objeto de criação, sob pena de, no contexto do Direito Tributário, as autoridades fiscais buscarem a essência daquilo que se procurou evitar.

Desse modo, a busca pela estrutura tributária mais eficiente, apesar de não vedada pelo ordenamento jurídico, não deve corromper os institutos de direito privado, devendo o contribuinte se sujeitar às consequências típicas dos negócios praticados.

E é justamente essa linha interpretativa do Direito que vem sendo adotada pelo Tribunal Administrativo, que na busca da essência do negócio praticado pelos contribuintes, cada vez mais vem se desvinculando da forma com que as operações estão sendo externadas.

Por sua vez, com relação ao disposto no artigo 129 da Lei 11.196/2005, a redação inicial do seu projeto de lei trazia o parágrafo único do artigo 129 que foi vetado pelo Presidente da República, conforme fundamentos a seguir:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

Razões do veto O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade. (grifei)

Como se vê, na fundamentação do veto presidencial fica evidenciado que a fiscalização não depende do provimento jurisdicional para só então considerar a situação real verificada, pois, foi vetado o dispositivo legal que contemplava essa hipótese.

Entendimento contrário afrontaria o disposto no artigo 142 do CTN ao retirar da fiscalização a prerrogativa de efetuar o lançamento de ofício diante da verificação da ocorrência do fato gerador, no presente caso, mediante a constatação da existência de trabalhadores prestando serviços como segurados empregados.

Assim, pode-se concluir que a contratação de prestadores de serviços na condição de pessoas jurídicas somente é legal - de acordo com o artigo 129 da Lei 11.196/2005 – quando não se caracterizam vínculos empregatícios entre a empresa contratante e os trabalhadores formalmente vinculados à prestadora de serviços contratada.

Além disso, não se pode utilizar o artigo 129 da Lei 11.196/2005 para estabelecer uma distinção entre os trabalhadores que desempenham atividades não intelectuais e intelectuais, para que a possibilidade de caracterização como segurados empregados reste limitada apenas aos primeiros, pois, o que se apresenta determinante, é que os requisitos que caracterizam esta figura jurídica podem estar presentes, indistintamente em relação à natureza dos serviços prestados.

Nos termos do artigo 12, I, alínea “a” da Lei 8.212/91, caracteriza-se como empregado, segurado obrigatório da Previdência Social, a pessoa física que presta serviços de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração. Decorre da definição legal os elementos caracterizadores do segurado empregado: pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade.

Iniciando, a onerosidade mostra-se como o requisito de mais fácil verificação no caso presente, pois, não existe controvérsia quanto aos pagamentos efetuados em decorrência dos serviços prestados.

A personalidade, por sua vez, também é facilmente revelada pelo caráter personalíssimo em que ocorrida a prestação de serviços, tanto é que para cada projeto desenvolvido pela autuada eram relacionados os professores participantes, não as pessoas jurídicas contratadas, conforme se observa no Anexo VII elaborado pela fiscalização (fls. 155/182).

Tal característica é reforçada pelas próprias considerações feitas pela autuada na peça impugnatória, no sentido de que possui necessidades específicas para cada curso, valendo-se de profissionais de alto nível intelectual e prestígio, confirmando que as contratações levavam em conta as características pessoais do professor contratado, justificando dessa maneira as variações de valores e do período de contratação dos trabalhadores, situação que não se mostra incompatível com a personalidade ou qualquer outro dos requisitos necessários à caracterização da relação empregatícia.

No mesmo sentido, o fato de constarem no site da autuada os nomes dos professores, pessoas físicas - e não das empresas prestadoras de serviços contratadas - reforça a presença da personalidade nas contratações de tais profissionais.

Ainda no que diz respeito à personalidade, como bem pontuado no Relatório Fiscal, nos casos de as empresas contratadas contarem com mais de um sócio, eram formalizados contratos individuais com cada um deles.

Com relação à não eventualidade, não se trata de discutir, conforme tema abordado pelo STF na ADPF 324, a possibilidade de que a terceirização ocorra na atividade fim da empresa sem que se estabeleça a vinculação dos prestadores na condição de segurados empregados, mas de considerar que, nas circunstâncias verificadas no caso concreto, a prestação de serviços se desenvolveu de maneira não eventual.

Pelo que se expõe na própria impugnação, o atendimento de demandas específicas dos clientes consiste na forma ordinária e habitual de trabalho da autuada, de modo que não se pode entender como eventual a contratação de profissionais para atender tais demandas. Assim, a não eventualidade é caracterizada em virtude de os serviços prestados estarem inseridos na estrutura organizacional e nas atividades permanentes da empresa, e não em decorrência do enquadramento do professor em uma das diversas modalidades estabelecidas na legislação do Ministério da Educação (docente tempo integral, docente tempo parcial ou docente horista).

Por fim, também se verifica a existência de subordinação dos prestadores de serviços em relação à autuada. Nesse sentido, não se ignora que pode ser ténue a linha divisória entre o trabalho prestado na condição de segurado empregado e aquele desempenhado por pessoa jurídica ou profissional autônomo, cabendo considerar que determinados empregados, como aqueles que ocupam posições mais elevadas na hierarquia da empresa, desenvolvem atividades externas ou ainda, como ocorre no presente caso, atividades com maior grau de

especialização e conhecimentos técnicos e intelectuais, estarão sujeitos a um menor nível de controle por parte do empregador.

Ainda assim, observadas as peculiaridades de cada caso, restará caracterizado como segurado empregado o trabalhador que exercer suas atividades na presença dos requisitos indispensáveis a tanto.

É certo que nas relações mantidas entre pessoas jurídicas se estabelecem obrigações, como de que a prestadora de serviços, ao atuar nas dependências da contratante, deve atender determinadas normas de funcionamento do estabelecimento. Tais obrigações não retiram a autonomia da empresa prestadora e, justamente por isso, não se confundem com a subordinação característica da relação de emprego.

Contudo, é importante considerar que o conceito de empresa, como sendo atividade econômica organizada, inclui a articulação dos fatores produtivos para a produção ou circulação de bens ou serviços.

No caso concreto, a fiscalização não se deparou com o mero atendimento às obrigações assumidas em contrato entabulado entre duas pessoas jurídicas. Não estavam os contratados apenas cumprindo obrigações decorrentes de prestarem serviços nas dependências da contratante. Diferente disso, o que de fato se verificou foi que toda a estrutura necessária à prestação de serviços era fornecida e custeada pela autuada.

Indo além, a autuada suportava todas as despesas exigidas para viabilizar a prestação de serviços, tais como os valores referentes ao deslocamento e a estadia dos profissionais, o que mostra a impossibilidade de que essas empresas pudessem prestar por conta própria os serviços atinentes a seu objeto social, revelando estarem os profissionais inseridos na cadeia produtiva da autuada, mantendo com esta relação permeada pela subordinação que caracteriza a figura do segurado empregado.

Fatos como a utilização do endereço residencial dos sócios como domicílio da pessoa jurídica ou o compartilhamento do mesmo endereço por mais de uma dessas prestadoras, por si só, pouco dizem, mas em conjunto com outras características verificadas, acentuam a falta de estrutura para o funcionamento das empresas, confirmando a subordinação dos profissionais em característico vínculo empregatício mantido com a autuada.

Acompanhando o mesmo raciocínio, a exclusividade, embora não seja elemento determinante na caracterização do vínculo empregatício, também reforça a constatação da dependência, e conseqüentemente, da subordinação jurídica do trabalhador em relação à autuada.

Cabe esclarecer que, ainda no caso em que não exista a exclusividade ou a coincidência de endereços, poderá restar configurada a condição de segurado empregado do trabalhador, como de fato apurou a fiscalização, levando em conta as demais características observadas na prestação de serviços.

Da mesma forma, a padronização dos instrumentos utilizados para a contratação dos prestadores de serviços, se considerada isoladamente, não representa elemento que caracteriza o segurado empregado. O mesmo raciocínio é aplicável em relação à ausência de empregados contratados pelas prestadoras de serviços. No entanto, no contexto trazido nos autos, tais características reforçam a falta de estrutura operacional, a subordinação existente, e apontam para a imposição de condições de trabalho idênticas ou semelhantes a todos os contratados.

Nesse sentido, a autuada questiona o tratamento genérico conferido pela fiscalização a todos os prestadores, apontando tal característica do trabalho fiscal como vício do lançamento à medida que representaria deficiência na demonstração da ocorrência do fato gerador.

Não se pode concordar com tal argumento, pois, no presente caso é dispensada a demonstração individualizada da situação de cada trabalhador, já que é possível verificar certas características relevantes que são comuns a todos trabalhadores, de modo que esses elementos padronizados - que decorrem principalmente dos contratos padronizados e das características uniformes na prestação de serviços - permitem se chegar às mesmas conclusões em relação a todos os trabalhadores.

A própria autuada adota este “entendimento generalizado” em relação ao conjunto de profissionais contratados mediante pessoas jurídicas prestadoras de serviços. Veja a respeito o trecho seguinte extraído às fls. 1.151 da impugnação:

Bem por isso, em ação que um de seus professores pretendeu ver declarado o vínculo de emprego com a Impugnante, tal como o fez a fiscalização, o E.TRT-3ª Região validou essa forma de contratação, valendo transcrever pequeno excerto do voto proferido pelo ilustre Desembargador Jorge Berg de Mendonça, pelo brilhantismo e didatismo de seu fundamento, que explorou toda a relação contratual havida entre as partes, que é a mesma mantida com os prestadores de serviços listados pelas autuações em discussão (doc. 07): (grifei)

Ademais, certas especificidades verificadas pela fiscalização em determinadas contratações e prestadoras contratadas - como a coincidência de endereços entre sócios e empresas e a exclusividade com que muitas prestaram serviços à autuada - revelam que o exame dos elementos fáticos não ocorreu de forma deficiente e genérica, apenas concluindo pela generalidade quando esta característica se mostrou presente após o exame dos fatos.

Dessa maneira, em decorrência dos fatos relatados e dos inúmeros elementos de prova carreados aos autos, não se pode acolher o argumento dos impugnantes de que as conclusões apresentadas pela autoridade fiscal decorrem de ilações genéricas, não merecendo a acolhida do pedido de produção de outras provas, já que os elementos presentes nos autos são suficientes à formação da convicção necessária à elaboração do presente Voto, aplicando-se nesse sentido o disposto no artigo 18, caput, do Decreto 70.235/725 :

Assim, considerando tais fatores, no presente caso restou demonstrada a existência dos requisitos que caracterizam, em relação aos profissionais prestadores de serviços, a figura jurídica do segurado empregado, notadamente a necessária subordinação jurídica.

Tais requisitos, é importante ressaltar, não são afastados em virtude das alegadas necessidades mercadológicas, muito menos pelo fato de que a autuada oferece cursos sob demanda de seus clientes. Em tal situação, ocorre apenas que a duração do contrato de trabalho pode sofrer influência de tal realidade do mercado, mas, de qualquer modo e, ainda que por tempo restrito e determinado, os trabalhadores mantêm-se prestando serviços à autuada com pessoalidade e de forma habitual e subordinada.

Caracterizados os segurados empregados, não importa se os trabalhadores contratados por intermédio de pessoas jurídicas exerceram apenas o magistério ou atuaram também na coordenação e preceptoria dos cursos, pois, nada existe de peculiar nas atividades de coordenação e preceptoria em relação ao magistério que importe no afastamento da figura jurídica em questão.

Quanto à presença em GFIP, na condição de segurados empregados, de trabalhadores que no mesmo período também eram prestadores de serviços por intermédio de pessoas jurídicas (vide Anexo II coluna (F) código de controle GFIP), verifica-se que, em alguns casos, como de Cláudio Bruzzi Boechat, na competência 04/2017, a GFIP informa movimentação referente ao desligamento do empregado (código I1).

Já em outros casos, como no de Luiz Carlos Ferreira de Carvalho, na competência 02/2017, não existe a informação de qualquer movimentação referente ao desligamento do segurado empregado:

Assim, em que pese o desligamento do empregado anterior à sua contratação por intermédio de pessoa jurídica não demonstrar que, de fato, o trabalho passou a ser prestado pela empresa contratada, os casos em que verificada a concomitância das figuras de segurado empregado e prestador de serviços por intermédio de pessoas jurídicas apenas reforçam o que já se comprovava por outros elementos, no sentido de que a contratação das empresas acobertava a prestação de serviços realizada por segurados empregados.

No que diz respeito ao Termo de Ajustamento de Conduta – TAC firmado pela autuada com o Ministério Público do Trabalho – MPT, ao contrário do que é alegado na impugnação, não houve o afastamento da irregularidade na contratação de professores por intermédio de pessoas jurídicas.

O parecer técnico elaborado pelo MPT dispõe que a “contratação fraudulenta de professores através de pessoas jurídicas não configura descumprimento do TAC” (grifei). Com isso, se pode concluir apenas que o ajustamento de conduta levado a termo não trata da questão relacionada à contratação fraudulenta de professores.

No entanto, o fato de não ser o tema contemplado no TAC, jamais atestaria a regularidade de tais contratações. O MPT - que como bem lembrado na impugnação tem a atribuição de fiscalizar o cumprimento da legislação trabalhista - em hipótese alguma, estaria validando a contratação fraudulenta (termo expressamente utilizado no TAC) de trabalhadores.

Além disso, o fato de o TAC não alcançar as contratações de professores por intermédio de pessoas jurídicas não obsta a fiscalização de exercer suas prerrogativas afetas à verificação da ocorrência do fato gerador, que no caso se dá mediante constatação da figura do segurado empregado.

Da Responsabilidade Solidária

Quanto à responsabilidade solidária, a decisão da DRJ foi pelo reconhecimento da responsabilidade dos administradores, conforme acórdão da impugnação, abaixo:

Como visto, foram incluídos no pólo passivo da autuação os srs. Antônio Batista da Silva Junior, Paulo Emílio Lima Carreiro, Aldemir Drummond Junior e Roberto Sagot Monteiro, componentes da Diretoria Executiva da autuada e com poderes de gestão no período abrangido pela presente autuação.

Esse fato encontra-se fundamentado na disposição contida no artigo 135, III do Código Tributário Nacional que dispõe o seguinte:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em linha de defesa, a impugnante aponta a inexistência nos autos da individualização da conduta dos administradores.

Entendo, contudo, restar plenamente demonstrado nestes autos a prática de atos em infração à lei a ensejar a subsunção dos fatos à norma acima transcrita.

De fato, considerando os dados contidos no relatório fiscal e demonstrados pela autoridade autuante no curso da autuação que dão conta da prática da atividade conhecida como “pejotização”, consistente na contratação simulada de pessoas físicas sob a roupagem de pessoa jurídica com a finalidade de evitar a incidência das contribuições previdenciárias incidentes, não vejo como excluir a responsabilidade solidária dos dirigentes da autuada.

Assim dispõe o Relatório Fiscal:

30.2. A fraude é a ação ou omissão que tenta mascarar o fato gerador. O sujeito passivo, agindo de má-fé e, mediante o uso de um artil, de uma mentira, adultera o fato gerador, fazendo-o parecer algo sem relevância fiscal ou fato com menor incidência tributária. A forma mais comum de fraude é a simulação, cujo

conteúdo consiste numa declaração de vontade distinta da vontade real, com a concordância de ambas as partes (conluio) e visando, geralmente, fugir de obrigações/imperativos legais e prejudicar o fisco. Os planejamentos tributários abusivos e, portanto, ilícitos, tem sido historicamente entendidos como situações simuladas, nas quais afloram operações fictícias visando modificar as características essenciais do negócio jurídico pretendido e praticado, de modo a reduzir o montante do tributo devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

30.3. Outro ponto fundamental a abordar é a caracterização do dolo do sujeito passivo sonegador ou fraudador. De acordo com o art. 18, inc. I, do Código Penal, diz-se que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Notemos que a norma penal traz duas espécies de dolo, o dolo direto, quando o agente "quis" o resultado e o dolo indireto, quando o agente assumiu o risco de produzir o ilícito.

Como visto, restou plenamente demonstrada a conduta ilícita da pessoa jurídica ao contratar segurados empregados mediante uso de prática simulada, com a clara intenção de retirar o fato gerador do âmbito de incidência das contribuições previdenciárias.

Tais fatos são provenientes de um comportamento organizacional, intencional e continuado ao longo do tempo, em que a participação consciente e ativa dos administradores da pessoa jurídica constitui elemento indissociável, não sendo possível cogitar que o método de contratação de pessoas jurídicas se deu de maneira alheia à prática de quaisquer atos pelos administradores da empresa, os quais detêm poderes para determinar, permitir e/ou validar as condutas da sociedade, inclusive para fazer cessar as ilicitudes, diante da existência de autuações anteriores, conforme noticiado pela autoridade autuante.

Importante observar que a responsabilidade solidária aqui tratada não se insere no contexto da inadimplência, mas sim da sonegação tributária, caso em que o reconhecimento da responsabilidade dos administradores é situação que se impõe, nos termos Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, no trecho abaixo transcrito:

52. O intuito do Min. Ari Pargendler foi demonstrar que o não-recolhimento de tributos é infração da sociedade, e não do sócio-gerente. O dever de pagar tributos é da pessoa jurídica, em razão de sua própria autonomia patrimonial, e não do sócio. Deveras, o crédito tributário compõe o conjunto passivo do patrimônio social. Logo, ultrapassando o argumento de que o dever de pagar o tributo é do administrador, arremata o Min. Pargendler averbando que este só comete ato ilícito se encobre a própria ocorrência do fato jurídico tributário ou se, fraudulentamente, diminui as garantias do crédito tributário.

Assim, ao permitir ou tolerar o pagamento dos rendimentos dos segurados empregados por meio de simulação de contrato de prestação de serviços com pessoas jurídicas, os responsáveis solidários, na qualidade de administradores da companhia, fizeram externar uma situação que não correspondia à realidade

fática, desvirtuando, assim, a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. Tais atos praticados com infração à lei mantém conexão com a ocorrência dos fatos jurídicos tributários objeto do lançamento fiscal, sendo cabível, portanto, a sua responsabilização.

O mesmo Parecer trata, ainda, da desnecessidade da presença do dolo por parte do administrador, reconhecendo a suficiência da culpa para fins de imputação da responsabilidade solidária:

A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (...)

Pelos motivos acima apresentados, voto pela manutenção dos srs. Antonio Batista da Silva Júnior, Paulo Emílio Lima Carreiro, Aldemir Drummond Júnior e Roberto Sagot Monteiro no polo passivo da autuação

No entanto, discorda-se, por entender que a imputação da responsabilidade solidária aos administradores, exige a demonstração a individualização das condutas com relação aos fatos geradores dos quais se origina o crédito tributário cuja responsabilidade solidária se imputa.

Este foi o entendimento do voto vencido no julgamento da impugnação.

Reproduz-se, abaixo, a parte do voto vencido, no julgamento da impugnação, com o qual concordo e adoto:

Foi atribuída responsabilidade solidária aos Srs. Antonio Batista da Silva Júnior, Paulo Emílio Lima Carreiro, Aldemir Drummond Júnior e Roberto Sagot Monteiro, componentes da Diretoria Executiva da autuada, com poderes de gerência, com fundamento no artigo 135, III do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Os impugnantes pleiteiam o afastamento da solidariedade, alegando não terem sido individualizadas as condutas, considerando a fiscalização o simples fato de que as pessoas físicas em questão figuravam como diretores. Ademais, alegam que os fatos apurados consistem em atos que já vinham sendo praticados pela instituição antes do período de gestão dos diretores responsabilizados.

De início, cumpre esclarecer que o fato de que os atos irregulares apurados pela fiscalização já vinham sendo praticados antes da gestão dos atuais diretores não

seria argumento válido ao afastamento da solidariedade, pois, uma vez assumindo a administração da pessoa jurídica, caberia a essas pessoas a responsabilidade por dar prosseguimento, ou não, na utilização de tais expedientes irregulares.

Contudo, no que diz respeito à alegação de que não houve individualização das condutas, razão assiste aos impugnantes.

Nesse sentido, embora as pessoas elencadas pela fiscalização possuam poderes de direção, não é esta condição, por si só, suficiente à conclusão de que todas as condutas imputadas à pessoa jurídica decorram da determinação de tais pessoas físicas. A imputação de responsabilidade solidária com fundamento no artigo 135, III do CTN exige a demonstração de atos específicos praticados pelos administradores que, de fato, abusem do seu poder de direção e controle.

A solidariedade nesse caso, decorre de atos que ultrapassam a gestão ordinária e que assim, dão causa não somente ao lançamento tributário, mas também à imposição de responsabilidade a essas pessoas físicas. Para tanto, é preciso que sejam apontados e individualizados os atos praticados, os quais irão sustentar a solidariedade atribuída. Tal individualização assume especial importância quando, como no caso concreto, a solidariedade é imputada a diversos administradores, pois nessa situação apenas a individualização das condutas permitiria identificar os atos praticados por cada um desses administradores.

Quanto a isso, a fiscalização não cumpriu com o ônus que lhe competia, conforme se verifica no Relatório Fiscal, no item em que discorre sobre responsabilidade solidária:

32. Responsáveis Tributários:

Conforme Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), art. 135, inciso III, são pessoalmente responsáveis pelos créditos decorrentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Assim, por força desse artigo, os srs. Antônio Batista da Silva Junior, Paulo Emílio Lima Carreiro, Aldemir Drummond Junior e Roberto Sagot Monteiro, componentes da Diretoria Executiva da FDC, com poderes de gerência respondem solidariamente pelo crédito lançado e foram devidamente cientificados do fato. (fls. 56)

Como se vê, não há o apontamento concreto e individualizado dos atos que teriam sido praticados por cada um dos responsáveis solidários.

Ainda sobre o tema, convém trazer ao presente Voto o Parecer PGFN/CRJ/CAT 55/2009, que aprecia a aplicabilidade do artigo 135 do CTN, sendo delineado nos seguintes termos:

Trata-se de consulta formulada a este Procurador pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a respeito da natureza da responsabilidade tributária dos

administradores – sócios ou não – das sociedades limitadas e das sociedades anônimas, derivada da aplicação do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

2. O propósito da consulta formulada é, firmando a natureza da responsabilidade derivada da aplicação do art. 135, III, do CTN, fixar, com segurança, as consequências administrativas e processuais do reconhecimento dessa natureza.

As considerações referentes às sociedades limitadas e sociedades anônimas são plenamente aplicáveis aos administradores da instituição autuada e, dentre as conclusões apresentadas ao final do referido parecer, cumpre destacar:

106. Em resumo, alinhamos aqui os fundamentos e as conclusões do presente Parecer:

a) A responsabilidade do dito “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de “gerente” (administrador), e não da sua condição de sócio; b) A responsabilidade do administrador, por força do art. 135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito;

(...).

j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN;

(...).

Portanto, em que pese a possibilidade de os administradores da pessoa jurídica serem responsabilizados solidariamente, não se admite imputação de tal natureza sem a individualização das condutas, pois, só assim se consumará a indispensável demonstração dos atos ilícitos praticados.

Por tal fundamento, afasta-se a responsabilidade solidária atribuída aos Srs. Antonio Batista da Silva Júnior, Paulo Emílio Lima Carreiro, Aldemir Drummond Júnior e Roberto Sagot Monteiro.

Multa qualificada – Necessária comprovação do dolo

Não são poucos os casos em que se procura afastar as contribuições incidentes sobre as relações de emprego, por intermédio da contratação de trabalhadores pessoas físicas, caracterizados de fato como segurados empregados, mas que prestam serviços à tomadora por intermédio de empresas, como se os serviços estivessem sendo prestados por pessoas jurídicas, o que não necessariamente decorre o dolo de sonegação, pois pode ser o caso de divergência de interpretação legal e jurisprudencial entre Fisco e contribuinte, não se tratando de dúvida que possa ser considerada de simples entendimento, tendo em vista, no presente caso, a existência de precedentes que apontam a conduta como um exercício regular de direito.

Neste caso, cabe à fiscalização a demonstração de que o sujeito passivo teria agido com dolo, a fim de enquadrar sua conduta em algum desses tipos penais, conforme o disposto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre a aplicação da multa de ofício qualificada nos casos de sonegação, fraude, conluio, de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Da análise do Relatório da Fiscalização, verifica-se que o autuante não logrou êxito em demonstrar a conduta dolosa do contribuinte, mas limitou-se a argumentar ter aplicado a qualificadora do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sem descrever, de forma pormenorizada, o intuito doloso do sujeito passivo.

Confira-se o que consta do relato fiscal:

30.1. A multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, foi duplicada pela ocorrência de fatos que se subsumam ao previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, totalizando a alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento). “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) – I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30/11/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei 11.488/2007).

(...)

” LEI nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

“(...)

Art. 68. Na fixação da pena de multa, a autoridade atenderá ao conjunto de circunstâncias atenuantes e agravantes constantes do processo.

§ 1º São circunstâncias agravantes, quando não constituam ou qualifiquem a infração:

I - a sonegação, a fraude e o conluio;

(...)

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

(...)” 30.2. A fraude é a ação ou omissão que tenta mascarar o fato gerador. O sujeito passivo, agindo de má-fé e, mediante o uso de um ardil, de uma mentira, adultera o fato gerador, fazendo-o parecer algo sem relevância fiscal ou fato com menor incidência tributária. A forma mais comum de fraude é a simulação, cujo conteúdo consiste numa declaração de vontade distinta da vontade real, com a concordância de ambas as partes(conluio) e visando, geralmente, fugir de obrigações/imperativos legais e prejudicar o fisco. Os planejamentos tributários abusivos e, portanto, ilícitos, tem sido historicamente entendidos como situações simuladas, nas quais afloram operações fictícias visando modificar as características essenciais do negócio jurídico pretendido e praticado, de modo a reduzir o montante do tributo devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

30.3. Outro ponto fundamental a abordar é a caracterização do dolo do sujeito passivo sonegador ou fraudador. De acordo com o art. 18, inc. I, do Código Penal, diz-se que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Notemos que a norma penal traz duas espécies de dolo, o dolo direto, quando o agente "quis" o resultado e o dolo indireto, quando o agente assumiu o risco de produzir o ilícito.

31. Por todo exposto, fica caracterizado a presença da fraude, do dolo e do conluio, reforçado pelo fato de que a contribuinte já foi autuada pela mesma infração e continuou praticando-a reiteradamente, conforme se prova nos Autos de Infração a seguir listados:

A simples citação da legislação com os conceitos de dolo, fraude e conluio, não é motivo suficiente para qualificar a multa, sem uma descrição específica da conduta que caracterizaria o dolo.

Ausente a comprovação do dolo, deve ser afastada a qualificadora da multa.

Conclusão

Pelo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para reduzir a multa proporcional a 75% e afastar a imputação da responsabilidade solidária.

Assinado Digitalmente

CLEBER FERREIRA NUNES LEITE

